

**EDITORIALE – GIUGNO 2021**

## **Fisco etico, Stato liquido, regole gassose, ingiustizia solida.**

di Alberto Marcheselli – 22 giugno 2021

### **Abstract**

Nell'odierno approccio al fenomeno tributario, il fondamento solidaristico del dovere contributivo e la valutazione della bontà o meno dell'intenzione del contribuente sono sempre di più frequente invocati, anche a livello sovranazionale, per giustificare minori garanzie per i contribuenti rispetto agli altri comparti del diritto e una dimensione etico-punitiva del tributo. Lo scritto si propone di evidenziare la fallacia e pericolosità di tali derive, buone forse a mascherare le inefficienze della finanza pubblica e dell'azione amministrativa o degli enti sovranazionali, ma non certo a garantire quel rispetto autentico della funzione solidaristica dei tributi e del principio di legalità nell'attuazione di essi che, invece, richiede al più presto di essere recuperato.

**SOMMARIO:** 1. Il diritto tributario per incantesimi: le mutazioni letali del mantra della solidarietà. – 2. Etica e tributi, solidarietà e imposte: un ammiccamento sexy, ma peccaminoso. Una relazione, ma ciascuno stia a casa propria. – 3. Tassare i cattivi per essere buoni. – 4. Il Fisco moralista è etico o immorale? – 5. Il diritto tributario figlio del Dio Minore delle Garanzie.

1. Konrad Lorenz, per spiegare la differenza tra un corvo e uno scimpanzé, usava dire che il primo, con qualunque nuovo oggetto in cui si imbatta, verifica se sia possibile costruire il nido, il secondo, con qualunque nuovo oggetto in cui si imbatta, verifica se non si possa fare tutto. Mi è sempre parso che l'uomo sia come lo scimpanzé, ma faccia la stessa cosa con le idee: imbattutosi in una, prova a usarla dappertutto, anche dove non serve o è dannosa.

Qualcosa di simile mi sembra stia accadendo, e non da ora, in campo tributario. Ogni tanto salta fuori un concetto *à la page* che, transitoriamente, diventa l'*asso pigliatutto*. Chi è sufficientemente *agé* può ricordare, ad esempio, l'epoca della *antieconomicità*, poi quella dell'*abuso del diritto*. Si potrebbe quasi ipotizzare di *taggare* le *ere* della fiscalità guardandole un po' come i cerchi che compaiono nei tronchi degli alberi e individuando il concetto prevalente. Credo che quelli che, tra qualche anno, risulteranno gli *hashtag* del clima che stiamo vivendo saranno *operazione inesistente*, da un lato, e *solidarietà*, dall'altro.

In effetti, nella fiscalità pratica di oggi, è tutto un fiorire di contestazioni sulla inesistenza di certe cose e un argomentare sul fondamento solidale di altre.

Con questi due ingredienti si fa (si crede di fare) quasi tutto.

La tesi di questo scritto è che si tratti di concetti, originariamente solidi, che, dilatandosi sempre più a dismisura alla maniera dello scimpanzè (che, trovato un bastone, prima ci si gratta la schiena, poi ci aggancia un casco di banane, poi prova a combatterci un rivale inesistente, poi prova a vedere se possa servire a bere, se sia commestibile, ecc.) finiscono per degradare al rango di *incantesimi retorici*. Così come non molto tempo fa bastava evocare i vaghi contorni dell'abuso del diritto (che di per sé sarebbe una cosa concreta e semplice) per confondere le idee, ora lo stesso effetto ottiene evocando, come in una seduta spiritica, l'operazione oggettivamente inesistente o l'obbligo di solidarietà.

Lasciando a un'altra puntata – o anche no – la riflessione sulla inconsistenza di gran parte degli argomenti sulla *inesistenza* (nella quale ormai rientra un *blob da incubo* che assorbe cose diversissime, tutto l'arcobaleno che va dalla finzione assoluta, fino a crediti del tutto esistenti, in fatto, conformi alla legge, in diritto, e, provati, di cui si sia solo dimenticato un *check* nel *box* della dichiarazione dei redditi), discorriamo qui di solidarietà.

2. Beninteso, così come il bastone è utile allo scimpanzè, la solidarietà è certamente consustanziale al diritto tributario: è ovvio che pagare i tributi è espressione di un dovere solidale fondamentale che deriva dal far parte del gruppo: il problema è abusare del relativo concetto.

Intanto, mi pare che vadano osservate un po' di cose: alcune parzialmente controvertibili, altre nemmeno un po', a me sembra.

La prima è che, almeno classicamente, morale e diritto si insegnava dovessero viaggiare su binari separati: non divaricati o contrastanti, ma autonomi: la storia insegna che i sistemi giuridici in cui l'etica tracima finiscono per diventare illiberali e totalitari.

Ma, ipotizzando di ritenere irrilevante o superato il passato (anche se chi non conosce la Storia è condannato a riviverla) e di ritenere invece desiderabile e feconda la commistione tra etica e diritto, starebbe comunque il fatto che non è così detto che la solidarietà abbia un fondamento (solo) morale: in fondo essere solidali, da un lato è per l'uomo un fatto *biologico* (trattandosi di animale sociale, come dimostra almeno un milione di anni di evoluzione), dall'altro anche un fatto utilitaristico: senza scomodare John Donne, nessun uomo è un'isola anche nel senso che chiunque ha bisogno degli altri, in qualche modo, nessuno escluso. Mi pare molto miope – e anche inopportuno e fuorviante – esaurire la solidarietà nel dovere un po' zuccheroso di *essere buoni*.

Ma, comunque sia di quanto sopra, e anche a non volerlo condividere, sta il fatto che se si cerca l'*ubi consistam* del diritto tributario nella bontà (coattiva) non mi pare si faccia molta strada: se ha un fondamento etico il dovere di pagare i tributi, quello di non uccidere, o non rubare, o non stuprare, che fondamento ha?

3. Tanto basta, mi pare, per certificare in modo inequivocabile che l'eccezionale enfasi che sta intorno al *fondamento morale* della fiscalità è, quanto meno, assai sospetta.

Il diritto tributario, insomma, non è più morale del diritto penale o delle regole del *neminem laedere* o *pacta servanda sunt* o *suum cuique tribuere* che stanno alla base delle varie partizioni del diritto civile.

Non solo, venendo al *proprium* della fiscalità: se si considera che i tributi si pagano con la ricchezza (e non con cuoricini, *like* e sospiri amorosi e intenti), viene anche scomodo ipotizzare che misurazioni etiche possano essere il presupposto del tributo. Eppure, in un ideale percorso che parte dalla casella per cui è doveroso pagare i tributi, perché facendolo si è buoni (non mi stanco di ripeterlo: come non si deve uccidere, se no si è cattivi, e così come si debbono pagare i debiti, se no si è poco seri: nulla da segnalare di diverso per il diritto tributario), un primo salto di binario si compie quando si comincia, invertendo i termini, a parlare, dopo che di *moralità nel pagare il tributo*, di *tributi morali*: il cui presupposto è il fatto che uno si è comportato male (o meno bene di altri).

Può sembrare un discorso astratto e iperuranico ma non lo è affatto, se non mi inganno. In un senso debole di *ethos*, innanzitutto, si assiste a un proliferare di (ipotesi di) tributi destinati a colpire non ricchezze, ma comportamenti *giudicati male*. Qualche esempio: l'indeducibilità dei costi inerenti le attività illecite (chi spaccia droga guadagna lo stesso in uno stato proibizionista o.. *debosciato*, la maggiore tassazione nel primo ha funzioni etico-punitive, non certo una giustificazione fiscale: il che non vuol dire stare coi cattivi, ma saper distinguere le pere dalle mele). O, ancora, le accise sui prodotti inquinanti, i tributi sulle bevande gassate, i prodotti grassi, non *green*, ecc. Anche per questi si evoca una funzione di *orientamento verso il bene* dei comportamenti, che è estranea, apparentemente, ai fondamenti della fiscalità (100 euro guadagnati vendendo plastica valgono quanto 100 euro guadagnati vendendo *tofu*). È ben vero che queste ipotesi potrebbero anche giustificarsi in modo coerente con la logica del diritto tributario, se si assumesse, per esempio, che chi inquina consuma un bene pubblico (l'ambiente) e, quindi, deve remunerare la comunità, ma queste giustificazioni teoriche (i tributi si pagano perché ci si avvantaggia dei servizi) per quanto solide, al momento sono molto poco *sexy* e si preferisce evocare il seducentissimo e perverso fondamento etico. O, ancora, per terminare gli esempi, la vicenda del diniego di detrazione IVA per l'acquirente che non abbia *sorvegliato* la correttezza fiscale del fornitore: è palese che il cliente ha già pagato l'iva e non consentire di detrarla significa *punirlo*.

4. Queste sovrapposizioni di piani possono apparire tollerabili, ragionando in termini sostanziali, come disinvolti sceriffi: tutto sommato, se sono idonee a ottenere il risultato (che non si commettano delitti, che si rispetti l'ambiente, che i fornitori versino l'iva) si potrebbe dire che sono approvabili: *non importa il colore del gatto, basta che pigli i topo*, diceva Confucio.

Ci sono però almeno due ragioni che le rendono assai pericolose, con buona pace dei Gatti di Confucio.

La prima è culturale e di sistema: la perdita della sensibilità giuridica, che consiglia di distinguere tra istituti e *rationes* sottostanti in modo limpido e ordinato. Una cosa è punire, per la cui funzione sono previste le sanzioni, un'altra tassare, cui servono i tributi. Confondere gli istituti non è solo *disordinato*, ma *molto pericoloso*, perché le regole che presidiano i diversi campi sono diverse e slittare da uno all'altro può far perdere di vista principi e diritti fondamentali (e può essere anche il frutto di una operazione maliziosa o deliberatamente non democratica).

La seconda è giuspolitica: alcune di queste situazioni (e altre che vedremo oltre) sono sintomi della *crisi dello Stato*, il *liquefarsi* della sua funzione cardinale, guardiana e di garanzia: ipotizzare un *tributo punitivo* è spesso la certificazione di un fallimento a monte. Per limitarsi all'esempio più semplice: far pagare due volte l'iva al cliente significa mettere in mano a lui il cerino dell'inefficienza dei controlli pubblici sul fornitore, sostanzialmente esternalizzandoli. Giuspolitica e, forse, persino paradossalmente etica: far scontare ad altri il prezzo della propria inefficienza è morale? Ezio Vanoni, che non mi stanco di citare, nel 1954 scriveva che lo Stato può chiedere ai cittadini solo dopo aver svolto esemplarmente i suoi compiti, e l'ammonimento sembra particolarmente attuale.

E, ancora, enfatizzare l'obbligo di pagare i tributi come fatto morale, una sorta di postulato kantiano (cosa che si è detto essere condivisibile, ma nel suo campo), non è che, nella bassa contingenza dell'Italia di oggi, sarà anche un modo per distogliere (o una causa che allontana) l'interesse e l'attenzione a come è gestita la spesa pubblica, dalla moralità degli amministratori della cosa pubblica? A pensar male si fa peccato, ma a volte si azzecca.

5. Ma, se possibile, c'è un ulteriore settore in cui lo slittamento dell'etica produce ancora più danni, ed è quello dell'assetto delle garanzie.

Vale allora la pena di interrogarsi preliminarmente sulle ragioni della costantemente affermata *specialità della materia tributaria*. Tale specialità viene evocata come in una sorta di *mantra* dalle fonti istituzionali più autorevoli. Si pensi, scegliendo fior da fiore, ieri e oggi, all'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, ora abrogato, che sottraeva le norme penali finanziarie dai principi di retroattività della disciplina più favorevole. Ovvero alla giurisprudenza CEDU che tende a sottrarre la materia tributaria addirittura dalla applicazione della clausola del giusto processo (Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia). O, ancora, alla giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana che, talvolta, ha ritenuto preminente l'interesse finanziario (al pareggio di bilancio) rispetto alla applicazione del giusto tributo (Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10, su cui Marcheselli-Ronco, "*L'incostituzionalità differita della c.d. Robin Tax, tra diritti fondamentali, analisi economica del diritto e diritto dell'Unione europea: il futuro della fiscalità tra nuove categorie concettuali e rischi di "teratogenesi" giuridica*", in Consulta Online, 2015, fasc. III). O per finire, alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea 8 settembre 2015 in causa C-105/14, Taricco, sulla preminenza

della tutela degli interessi finanziari sul diritto a un processo non irragionevolmente lungo.

Consapevole della portata *forte* di questa mia statuizione, mi sembra che tale specialità, che molti salmodiano col cuore levato al cielo, sia priva di fondamento, per chi approcci al tema senza pregiudizio e riesaminandolo *funditus*.

Poiché mi piace parlare di cose concrete, gli indizi di tale specialità si individuano, ad esempio, nello statuto delle garanzie delle sanzioni tributarie, e su queste ci concentreremo per ragioni di sintesi, individuandolo come *caso pilota*, ma la stessa impostazione riteniamo dovrebbe valere per la riflessione su altri aspetti procedurali e formali, quali, ad esempio, la portata della garanzia del *giusto procedimento amministrativo* o del *giusto processo giurisdizionale* (su quest'ultimo dovendosi immediatamente notare la estrema modernità dell'art. 111 Cost. che non introduce alcuna menomazione al processo in cose tributarie).

La domanda è allora, depurata di tutti gli orpelli, molto semplice: esiste una ragione per cui l'indagato o accusato di violazioni fiscali dovrebbe avere garanzie diverse/inferiori all'indagato o accusato di altre violazioni?

Come si rilevava sopra, un ampio coro di fonti istituzionali risponde positivamente.

Quando però ci si cala a cercare il fondamento di tale specialità, l'armonia di tale coro, a nostro modestissimo avviso si disperde e confonde progressivamente in una sorta di *rumore bianco*, sgradevolissimo.

A ben vedere, due sono le giustificazioni, sia in astratto, sia nel concreto delle motivazioni evocate.

La prima si rifà alla natura *autoritaria e sovrana* del potere di imporre i tributi. In modo molto franco, ciò equivale a dire che chi disobbedisce al sovrano che pretende l'imposta, merita meno garanzie di chi disubbidisca ad altri precetti. Questa è, esattamente, la giustificazione storicamente evocata dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo per sottrarre, tendenzialmente, il processo tributario, dalla garanzia del giusto processo. La già citata Cedu, 12 luglio 2001, Ferrazzini c. Italia afferma pianamente che il potere di imporre tributi rientra nel nocciolo duro delle prerogative del potere sovrano, e, pertanto, non dovrebbe rispondere delle sue azioni in un processo giusto. Si tratta di una affermazione cospicuamente erosa sotto molteplici profili che non è qui luogo ad approfondire, ma tuttora ferma nel suo nucleo centrale. La seconda, più morbidamente, sposta la questione sul piano *funzionale e assiologico* e assume che il fondamento sarebbe nel fatto che pagare i tributi corrisponde a un *dovere fondamentale di solidarietà*, (eccolo che torna prepotentemente sulla scena!) costituente uno dei pilastri della appartenenza a una collettività.

A ben vedere, la prima affermazione costituisce una sorta di postulato indimostrabile, rispetto al quale pare possibile solo una *condivisione ideologica*, ma non un vero e proprio argomentare giuridico. Almeno personalmente (ma riteniamo di esprimere considerazioni ampiamente condivise della attuale cultura giuspolitica) non riteniamo (più) adeguato al concetto di Stato democratico e di Stato moderno, un concetto di *supremazia* che si spinga fino allo sganciamento del potere pubblico dalle garanzie fondamentali. Il connotato autoritativo del potere pubblico sta nella sua possibilità di



farsi giustizia da sé medesimo, nel poter modificare unilateralmente le posizioni giuridiche altrui ma non (più) nell'affrancamento dai controlli o nella asserita speciale odiosità delle lesione delle prerogative sovrane, nella permanenza, insomma, del concetto di *lesa maestà* (che appare l'unica possibile giustificazione per ritenere che disubbidire al sovrano che impone i tributi sia peggio che, per esempio, uccidere i propri simili, per fare il primo esempio – provocatorio quanto si vuole, ma logicamente rigoroso – che viene alla mente). Dal punto di vista sociologico e semiserio, qualche traccia di tale atteggiamento si rileva talora, semmai, nel gioco del calcio, ove l'insulto all'arbitro tende ad essere valutato più severamente che condotte fraudolente (la simulazione) o violente, ma, fuor di celia, tale assetto non trova più riconoscimento giuridico.

Più interessante ed elegante, sul piano giuridico, ci pare la seconda possibile giustificazione: la differenza starebbe sul piano *valoriale e sostanziale*: il tributo sarebbe *più importante* assiologicamente, perché costituisce la realizzazione di un valore fondamentale, la solidarietà. In effetti, sul carattere di dovere fondamentale del pagamento del tributo, nel quadro degli articoli 2 e 53 Cost., non sembra sia necessario dire nulla, lo stiamo ripetendo dall'inizio.

L'assunto è, però, un altro, e cioè la *primazia* di tale interesse rispetto agli altri affidati alla pubblica cura, che è cosa assai diversa.

Tale premessa non è, a ben vedere, così indiscutibile: riflettere su quanto il tributo poggi effettivamente sul dovere di solidarietà e sia *in se* strumento di attuazione del principio di uguaglianza formale e sostanziale e su quanto si dovrebbe valorizzare (congiuntamente o alternativamente), da un lato, il profilo della erogazione della spesa pubblica e del relativo controllo e dall'altro, il *beneficio* ottenuto dai consociati grazie al tributo e alla spesa, condurrebbe troppo lontano dall'oggetto delle presenti considerazioni. Ciò non toglie che riflessioni in quella direzione sarebbero un tema di altrettale bruciante attualità, che prima o poi i *giuristi di buona volontà* dovrebbero affrontare.

In ogni caso, anche a condividere la premessa, non sembra proprio che si possa giustificare la conclusione che si pretende di giustificare (il diritto tributario merita garanzie diverse e minori).

A ben vedere, anzi, si tratta, di nuovo, di una premessa non solo indimostrabile, ma che lascia – eufemisticamente – alquanto perplessi. Siamo sicuri che l'interesse a reperire gli strumenti di pubblica finanza sia *potiore* rispetto a quelli tipici del diritto penale (generale)? Forse che evitare che siano evase le imposte è più importante e impellente (corrisponde a valori di peso maggiore) che, per citare i primi esempi che vengono in mente, evitare che vengano commessi abusi sessuali sui bambini, uccisi i propri simili, commessi atti di terrorismo? Eppure di questo si tratta: la tesi è che il diritto tributario meriterebbe meno garanzie perché soddisfattivo di interessi pubblici più importanti.

Ma non basta, assumiamo pure, per completezza dialettica, che sia così, e che l'interesse finanziario dello Stato sia superiore a tutti gli altri interessi e funzioni

pubbliche. Ebbene, ne scaturirebbe la conclusione che l'assetto delle garanzie procedurali potrebbe essere diverso (e inferiore)?

Non pare proprio.

Se l'obiettivo di far pagare i tributi è il più importante, ebbene, gli si dedichino gli strumenti più efficienti, si prevedano i doveri di collaborazione più pregnanti, si applichino le sanzioni più severe. Ma da nessuna di queste cose scaturisce – mai – per via di logica giuridica, che le garanzie e i controlli dovrebbero essere inferiori. Perché mai la gravità della imputazione (o l'importanza dell'interesse tutelato) dovrebbe essere inversamente proporzionale alle garanzie relative al suo accertamento? Dove starebbe il nesso logico? Se non ci si inganna, si tratta dello stesso errore logico, per tracimazione concettuale o slittamento dei confini delle nozioni, per così dire, della Corte Edu già citata, quando essa, premesso che lo Stato avrebbe la possibilità di effettuare discrezionalmente le proprie scelte di politica fiscale (a livello legislativo), ne desume che, una volta effettuate (discrezionalmente) tali scelte, il rispetto di esse da parte della pubblica amministrazione (nella attuazione amministrativa) dovrebbe essere anche sganciato dal controllo giurisdizionale nel giusto processo. Perché mai il fatto che una scelta sia discrezionale dovrebbe implicare che l'*attuazione* di essa potrebbe essere arbitraria (e non soggetta a un giusto processo)?

Appare evidente l'errore logico e la sovrapposizione di piani distinti che non si implicano assolutamente.

Forse che la ragione, non detta, di tali impostazioni è nel ritenere che le garanzie procedurali siano un *ostacolo* alla realizzazione dei valori sostanziali?

Ciò è in primo luogo assurdo, dannoso e illogico come buttare via il bambino perché l'acqua in cui fa il bagnetto era sporca. È elementare osservare, infatti, che, ove le garanzie si traducano effettivamente in aggravii procedurali sproporzionati esse, all'estremo opposto, andrebbero eliminate ovunque. Delle due l'una, insomma o esse sono proporzionate ed essenziali, e allora devono valere anche in materia tributaria, ovvero non lo sono, e allora non debbono valere da nessuna parte, ma non per una specialità della materia.

Ciò non è, poi, sperimentalmente vero, ma è vero il contrario: lo Stato di diritto non rinuncia alle garanzie neppure quando reprime i crimini più efferati, come la luminosa tradizione giuridica italiana insegna.

E, poi, ciò sarebbe proprio brutto: dire che le regole ostacolano gli interessi significa uccidere il diritto (sul punto si vedano le belle pagine di Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti della amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, in particolare 156 e ss.) e se quella è la destinazione del treno del diritto tributario italiano, io voglio scendere.